ANNALES
UNIVERSITATIS MARIAE CURIE-SKŁODOWSKA
LUBLIN — POLONIA
VOL. III, 2 SECTIO H 1969

Z Katedry Ekonomiki Przemysłu Wydziału Ekonomicznego UMCS
Kierownik: doc. dr Władysław Holzman

Marta Barbara NIEWIADOMSKA

Ceny fabryczne a funkcjonowanie wskaźnika rentowności

Заводские цены и функционирование показателя рентабельности

Prix de production et fonctionnement de l'indice de rentabilité

We współczesnej gospodarce socjalistycznej panują stosunki towarowo-pieniężne. Towarowy charakter produkcji zakłada wartościową realizację produktu społecznego. Towary wymienia się według pewnego systemu cen. Zasady ustalania cen w różnych systemach gospodarczych nie mogą być jednakowe. Różnią się one zasadniczo w gospodarce socjalistycznej i w gospodarce kapitalistycznej.

W gospodarce socjalistycznej ceny są ważnym narzędziem polityki ekonomicznej. Spełniają szereg funkcji ekonomicznych, społecznych i politycznych: a) „są podstawowym narzędziem rachunku ekonomicznego, b) służą celom rozrachunku gospodarczego przedsiębiorstw i powinny zapewnić rentowność ich produkcji, c) są narzędziem podziału dochodu narodowego między miastem a wsią oraz między różnymi grupami społecznymi, d) służą zapewnieniu równowagi między popytem a podażą w skali globalnej i cząstkowej (poszczególnych wyrobów), e) zachęcają producentów i konsumentów do nabywania jednych wyrobów i ograniczania zakupu innych." [1]

Za najważniejszą należy uznać funkcję ceny jako narzędzia rachunku ekonomicznego. Rachunek taki prowadzą poszczególne podmioty gospodarowania oraz jednostki kierujące gospodarką. Służy on potrzebom

[1] J. Gordon: *Kształtowanie cen wyrobów przemysłowych*, PWE, Warszawa 1963, s. 6.

racjonalnego gospodarowania, tj. osiągania maksymalnej korzyści z danego nakładu lub danej korzyści z minimalnego nakładu.[2]

Ceny wykorzystywane są w rachunku ekonomicznym jako narzędzie agregacji (łączenia) różnorodnych wielkości naturalnych, przede wszystkim jednak ich główna rola przejawia się w tym, że są jednym z narzędzi wyboru ekonomicznego, kształtują prawidłowe podstawy wyboru i oddziaływają na wybór.[3]

Rola cen jako podstawy wyboru ekonomicznego zależy od szczebla zarządzania gospodarką i od okresu planowania. Na szczeblu centralnego planisty w ustroju socjalistycznym cena nie może pełnić tej roli, ponieważ w tym ustroju plany gospodarcze dyktowane są przez potrzeby społeczne, a nie taki czy inny układ cen. Na szczeblu zjednoczenia ich rola jest aktywniejsza. Przy takich decyzjach, jak: podział zadań produkcyjnych między przedsiębiorstwa w oparciu o poziom ich kosztów własnych, wybór asortymentów produkcji zaspokajających tę samą potrzebę, wybór wariantów inwestycji podejmowanych i finansowanych przez zjednoczenie, wyznaczanie kierunków przewozowych masy towarowej przez jednostki organizujące zbyt — ceny są jedną z podstaw ich wyboru.[4] Najbardziej aktywną rolę ceny spełniają na szczeblu przedsiębiorstwa.

Jednym z głównych warunków realizacji wymienionych funkcji jest prawidłowa polityka cen uwzględniająca prawo wartości i jego cechy. Oznacza to, że relacje cen poszczególnych wyrobów powinny możliwie najdokładniej odpowiadać nakładom pracy społecznie niezbędnej do ich wytworzenia. W praktyce gospodarowania krajów socjalistycznych przyjęto za miernik nakładów pracy społecznej cenę ustaloną w oparciu o koszty własne produkcji i odpowiedni narzut czystego dochodu (zysku lub akumulacji finansowej). W związku jednak z określoną polityką państwa w dziedzinie kształtowania cen, w pewnych przypadkach odchyla ono świadomie ceny w górę lub w dół od wyjściowych założeń ustalania cen. Podłożem takiego postępowania może być:[5] 1) dążenie do zachowania równowagi popytu i podaży na określone wyroby, 2) zamiar podniesienia lub ograniczenia spożycia określonych wyrobów, 3) polityka kształtowania stopy życiowej ludności.

Ceny, które obowiązywały do r. 1960, nie odpowiadały istniejącym warunkom ekonomicznym kraju, nie stanowiły podstawy do wyboru

---

[2] Por. O. Lange: *Ekonomia polityczna*, t. I, PWN, Warszawa 1967, s. 217—218; oraz O. Lange: *Optymalne decyzje*, PWN, Warszawa 1967, s. 12.

[3] Por. W. Sztyber: *Teoria i polityka cen w gospodarce socjalistycznej*, PWN, Warszawa 1967, s. 100.

[4] *Ekonomika przedsiębiorstwa przemysłowego*, PWE, Warszawa 1962, s. 281.

[5] Gordon: op. cit., s. 48.

ekonomicznego w przedsiębiorstwie, utrudniały prawidłowe działanie rozrachunku gospodarczego. Dlatego konieczność reformy cen była bezsporna.

Początkiem zmian w tym zakresie była reforma cen środków produkcji przeprowadzona w r. 1960.[6] W latach 1961—1965 przeprowadzono następne zmiany cen środków produkcji, które w znacznym stopniu udoskonaliły system cen.

Dalsze reformy poszły w kierunku rozwinięcia systemu cen fabrycznych. Cena fabryczna jest to cena, za którą przedsiębiorstwo przemysłowe sprzedaje wytworzone przez siebie towary. Według obowiązujących zasad „cenę fabryczną artykułu ustala się na poziomie średnich kosztów własnych jego produkcji w przedsiębiorstwach zgrupowanych w zjednoczeniu, które jest głównym producentem tego artykułu, zwiększonych o zysk określony dla artykułów produkowanych przez przedsiębiorstwa zgrupowane w tym zjednoczeniu".[7] Różnica między ceną zbytu — czyli ceną, po której odbiorca nabywa towar — a ceną fabryczną stanowi podatek obrotowy. Różnicę między ceną zbytu a kosztem własnym produkcji stanowi akumulacja finansowa. Odejmując zaś od ceny fabrycznej koszt własny produkcji otrzymamy zysk. W ten sposób powstają dwa układy cen: ceny dla producenta i ceny dla odbiorcy. Te ostatnie muszą być zależne od: 1) stosunku podaży i popytu, 2) szczególnych interesów państwa socjalistycznego, 3) interesów konsumenta w państwie socjalistycznym. Interesy producenta i odbiorcy nie są więc jednakowe; rynek nie jest jedynym regulatorem produkcji; ceny fabryczne powinny w pewnym stopniu tę rolę spełniać.

Stwarzając odrębny układ cen dla producenta obok cen dla odbiorcy kierowano się wieloma względami. Między innymi chodziło o stworzenie prawidłowego układu zainteresowania, zarówno dla odbiorców, jak i dla dostawców, co przyczyniłoby się do lepszego dostosowania struktury produkcji do potrzeb odbiorców. Dla większości towarów mamy rynek producenta, wobec czego pozycja dostawcy jest silniejsza niż odbiorcy. Producenci mogą w pewnym stopniu narzucać odbiorcom asortymenty nie najbardziej im potrzebne, ale dające korzyść producentom. Odmienny sposób kształtowania cen środków produkcji i środków konsumpcji oraz różnice w przeciętnej stopie czystego dochodu (akumulacji

---

[6] Sztyber: op. cit., ss. 405—408.

[7] Uchwała nr 30 RM z dn. 1 II 1966 r., Monitor Polski nr 7 z 1966 r., rozdz. II, § 6.

finansowej) w cenach jednej i drugiej sfery[8] przemawiały również za wprowadzeniem odrębnych cen wewnętrznych dla producenta.[9]

Ceny te istniały również i przedtem w niektórych gałęziach przemysłu. Nie spełniły jednak pokładanych w nich nadziei. Nie mogły aktywnie oddziaływać na dostawców, skoro mierniki oceny ich działalności i bodźce ekonomiczne oparte były na systemie cen zbytu. Fundusz premiowy i zakładowy powstawał w oparciu o akumulację finansową, a zadania wartościowe liczono w cenach zbytu. Ceny fabryczne stosowano głównie dla celów podatkowych i rozliczeń przedsiębiorstw z centralami handlu zagranicznego.

Uchwała Rady Ministrów z dnia 1 II 1966 r. rozszerzała stosowanie systemu cen fabrycznych w zasadzie na wszystkie gałęzie przemysłu i zmierzała do usunięcia występujących niekonsekwencji.[10] W świetle tej uchwały ceny fabryczne miały znaleźć zastosowanie przy:[11] a) „ustalaniu i rozliczaniu z budżetem państwa podatku obrotowego i dotacji przedmiotowych, b) rozliczeniach z przedsiębiorstwami handlu zagranicznego w zakresie artykułów przeznaczonych na eksport, c) ustalaniu zysku jako podstawy bodźców syntetycznych, d) planowaniu wartości produkcji towarowej, e) określaniu obniżki kosztów, f) oddziaływaniu na rozwój produkcji artykułów nowoczesnych, charakteryzujących się postępem technicznym, artykułów o wysokiej jakości oraz artykułów szczególnie atrakcyjnych lub poszukiwanych na rynku."

Nowe ceny miały więc rozwiązać wiele problemów. Powszechnie uważano, że cena fabryczna zawierająca zysk, który jest znacznie mniej wrażliwy na zmiany kosztów niż podatek obrotowy, lepiej spełni funkcję miernika oceny działalności przedsiębiorstwa i bodźca ekonomicznego sprzyjającego osiąganiu pożądanej struktury produkcji niż cena zbytu i zawarta w niej akumulacja finansowa.

Nowa uchwała wprowadziła wiele zmian w porównaniu do systemu cen fabrycznych, obowiązującego dotychczas. Miała ona na celu zwiększenie roli tych cen. Sposób tworzenia cen fabrycznych nie został w zasadzie zmieniony. Nadal ustala się je na poziomie kosztów średniogałęziowych powiększonych o pewien procent zysku. W odróżnieniu od dotychczasowej praktyki „zysk powinien być tworzony w odsetku od kosztów przerobu lub wartości robocizny bezpośredniej [...] ustalanie

---

[8] W przemyśle konsumpcyjnym cena fabryczna równa się cenie zbytu pomniejszonej o podatek obrotowy. W przemyśle środków produkcji cena fabryczna w zasadzie równa się cenie zbytu. Sposób tworzenia cen fabrycznych i cen zbytu omówiliśmy powyżej.

[9] Gordon: *op. cit.*, s. 102.

[10] Uchwała nr 30 RM z dn. 1 II 1966 r., Monitor Polski nr 7 z dnia 1 III 1966 r.

[11] *Ibid.*, rozdz. I, § 2.

zysku w odsetku od kosztów produkcji może być stosowane wtedy, gdy występują trudności w zastosowaniu stawki w procencie od kosztu przerobu lub uzasadnione to jest z innych względów." [12]

Pierwsza forma jest szczególnie zalecana. Liczenie bowiem masy zysku od całkowitego kosztu własnego produkcji skłania przedsiębiorstwo do wytwarzania wyrobów materiałochłonnych — droższych, ale nie zawsze poszukiwanych przez odbiorców i do nadmiernego rozszerzania dostaw kooperacyjnych. Prowadzi to do zwiększania zysku bez specjalnych wysiłków ze strony przedsiębiorstwa. Liczenie zaś zysku w stosunku do kosztów przerobu (koszty przerobu są to koszty całkowite pomniejszone o koszty materiałowe) eliminuje wpływ czynników niezależnych od przedsiębiorstwa, a powodujących wzrost zysku. Należy jednak zauważyć, iż ten sposób liczenia zysku posiada oprócz zalet również i wady. Zachęca bowiem w pewnym stopniu do utrzymywania kosztów przerobu na wysokim poziomie.

Uchwała ustalając ogólne stawki wyjściowe i maksymalne dla poszczególnych zjednoczeń wprowadza możliwość różnicowania stawek zysku w uzasadnionych przypadkach. Wyższe stawki stosuje się przy ustalaniu cen fabrycznych na nowo produkowane wyroby, szczególnie atrakcyjne z punktu widzenia rynku, lub gdy konieczne jest stworzenie preferencji dla pożądanego wzrostu produkcji i kształtowania jej struktury asortymentowej dla poszczególnych wyrobów oznaczonych znakiem jakości. Przewidziano też ustalanie niższych stawek zysku na artykuły techniczne przestarzałe, których produkcję należy ograniczyć lub zaniechać.[13] Ceny fabryczne pełnią więc rolę narzędzia materialnego oddziaływania. Budzą się tu jednak poważne wątpliwości, czy wobec tego ceny zawierające w rzeczywistości zróżnicowaną stopę zysku (jedynie zróżnicowanie może być mniejsze) stwarzając przez to określony układ zainteresowania dostawców, jako mierniki zawsze będą sprzyjać lepszemu dostosowaniu produkcji do popytu ludności.

Obowiązujące wytyczne zakładają względną stabilizację cen fabrycznych. Początkowo istniał przepis o corocznej konieczności zmiany cen. Obecna uchwała mówi o możliwości zmiany ceny, gdy zachodzą określone okoliczności nie precyzując częstotliwości zmian. Zmiany cen przewiduje się w wypadku: [14] 1) jeśli faktyczna stawka zysku przekracza wyznaczoną górną granicę (w praktyce jest ona około 50% wyższa od stawki wyjściowej), 2) w razie zmiany określonych preferencji produkcji i kształtowania struktury asortymentowej, 3) w razie istotnego, nie odpowiadającego założonym preferencjom zróżnicowania zysku osią-

[12] *Ibid.*, rozdz. II, § 7.
[13] *Ibid.*, rozdz. II, § 9.
[14] *Ibid.*, rozdz. II, § 24.

ganego w cenach fabrycznych poszczególnych artykułów, 4) w przypadku zmian cen zbytu zużywanych środków produkcji wpływających w istotny sposób na zmiany kosztów.

Wydaje się, że możliwość obniżki ceny fabrycznej w przypadku przekroczenia górnej granicy zysku musi osłabiać rozwój inicjatywy przedsiębiorstw w kierunku obniżki kosztów własnych. Przedsiębiorstwa są bowiem oceniane na podstawie zysku i wartości produkcji, liczonej w cenach fabrycznych. Są więc zainteresowane w maksymalizowaniu zysku. W praktyce mogą wystąpić mechanizmy neutralizujące następstwa wynikające z przyjęcia określonego systemu cen fabrycznych. Niemniej jednak problem ten wymaga rozważenia.[15]

Uchwała zobowiązywała wyraźniej niż dotychczas właściwe zjednoczenia i ministerstwa do składania wniosków o aktualizację poziomu cen fabrycznych poszczególnych artykułów, a w szczególności do bieżącego składania wniosków w dziedzinie cen fabrycznych artykułów, których poziom techniczny stał się przestarzały.[16]

Przepisy przewidują również podniesienie cen fabrycznych, gdy z powodu wzrostu cen, płac, taryf, zmian receptury i innych czynników niezależnych od przedsiębiorstwa następuje zwiększenie kosztów produkcji zmniejszające w istotnym stopniu określony zysk.

Wprowadzenie pewnej stabilizacji cen miało na celu jednoczesne oddziaływanie na strukturę produkcji i na postęp ekonomiczny. Często zmieniające się ceny fabryczne stwarzałyby wprawdzie odpowiedni układ materialnego zainteresowania zgodny z preferencjami społecznymi, ale likwidowałyby z kolei zainteresowania przedsiębiorstw w postępie ekonomicznym.[17]

Czy ceny fabryczne spełnią pokładane w nich nadzieje, czy staną się skutecznym i właściwym instrumentem ekonomicznym pozwalającym na przemyślane oddziaływanie na produkcję? Trudno w tej chwili jeszcze odpowiedzieć na to pytanie. Ceny fabryczne nadal są w centrum uwagi wielu ekonomistów. Z dyskusji, jaka toczy się na ich temat, wynika, że nie wszystkie problemy zostały do końca rozwiązane.

Zarzuca się im między innymi brak powiązania z cenami zbytu. Jak stwierdziliśmy wyżej, cenę fabryczną ustala się w oparciu o średniogałęziowe koszty własne produkcji, powiększone o pewien procent zysku. Inaczej cena fabryczna jest to cena zbytu minus podatek obrotowy. W Polsce podatek obrotowy występuje najczęściej w formie podatku różnicowego. Punktem wyjścia jest cena detaliczna. Po odjęciu od niej marży detalicznej i hurtowej pozostaje cena zbytu. Pomniej-

---

15 Sztyber: *op. cit.*, ss. 245—246.

16 Uchwała nr 30 RM z dnia 1 III 1966 r., rozdz. II, § 24.

17 Por. Sztyber: *op. cit.*, ss. 247—248.

szenie zaś ceny zbytu o cenę fabryczną określa wielkość podatku obrotowego. Niektórzy ekonomiści w celu powiązania cen fabrycznych z cenami zbytu proponują zmianę sposobu obliczania podatku obrotowego.[18] Określanoby go w postaci jednolitej stawki procentowej liczonej od ceny zbytu. Cena fabryczna byłaby wtedy ceną zbytu pomniejszoną o kwotę wynikającą z zastosowania odpowiedniej stawki podatku obrotowego.[19] Nastąpiłoby uzależnienie ceny detalicznej od wysokości kosztów i ceny fabrycznej. Podatek obrotowy spełniałby wówczas rolę instrumentu ekonomicznego. Jego dotychczasowa rola sprowadza się bowiem w zasadzie do spełniania funkcji formalno-rozliczeniowych. Jednocześnie jednak przy takim rozwiązaniu ujawniłyby się i zaczęłyby działać rozbieżności interesów dostawców i odbiorców.

Konsekwencją powszechnego wprowadzenia ceny fabrycznej obok ceny zbytu była zmiana wskaźników dyrektywnych. Wartość produkcji w cenach zbytu musiała być zastąpiona wartością produkcji w cenach fabrycznych, a akumulacja — zyskiem. Jedynym wskaźnikiem finansowym została rentowność mierzona stosunkiem wyniku finansowego (zysku bilansowego lub akumulacji) do kosztu własnego sprzedanej produkcji towarowej. W pierwszym wypadku mamy do czynienia ze wskaźnikiem rentowności „netto", w drugim ze wskaźnikiem rentowności „brutto". Oprócz powyższych wskaźników instrukcja w sprawie zasad ustalania wskaźników rentowności wymienia jeszcze dwa:[20] 1) wskaźnik rentowności przerobu obliczany jako „stosunek procentowy wyniku bilansowego (zysku, straty) do wartości sprzedaży produkcji towarowej obliczonej według cen przerobu (cen konfekcjonowania, normatywnych kosztów przerobu), przyjętych za podstawę ustalania wartości produkcji", oraz 2) wskaźnik stopy zysku obliczany jako „stosunek procentowy wyniku bilansowego do wartości środków trwałych i obrotowych".

Wskaźniki te są podstawą oceny wyników działalności zjednoczeń przemysłowych i zgrupowanych w nich przedsiębiorstw. W konsekwencji od wykonania i poprawienia zaplanowanej rentowności uzależnia się bodźce materialnego zainteresowania, a więc fundusz zakładowy i fundusz premiowy.

W większości przedsiębiorstw obowiązującym wskaźnikiem dyrek-

---

[18] J. Pajestka, K. Secomski: *Doskonalenie planowania i funkcjonowania gospodarki w PL*, PWE, Warszawa 1968, s. 36.

[19] J. Zachariasz: *Ceny fabryczne*, „Życie Gospodarcze" 1967, nr 26; L. Ząbkowicz: *Kierunki usprawnienia*, „Życie Gospodarcze" 1968, nr 38.

[20] Zarządzenie Przewodniczącego Komisji Planowania przy Radzie Ministrów i Ministra Finansów z dnia 10 VIII 1966 r. w sprawie zasad ustalania wskaźników rentowności. Monitor Polski nr 42 z r. 1966, rozdz. I, § 1.

tywnym jest wskaźnik rentowności „netto". Posiada on dwie istotne zalety: silnie reaguje na zmiany w poziomie kosztów własnych oraz stosunkowo słabo na zmiany w asortymentowej strukturze produkcji zmniejszając przez to zainteresowanie przedsiębiorstw tzw. „grą asortymentową". Druga zaleta zapewnia mu przewagę nad wskaźnikiem rentowności „brutto". Wskaźnik ten bowiem zawierający zróżnicowane stopy podatku obrotowego (wynikające z polityki niezależnej od działalności przedsiębiorstwa) silnie pobudza do zmian asortymentowych (tab. 1) i traktowany jest, jako stosowany tylko przejściowo.

Wadą wskaźnika rentowności „netto" jest to, że nie pobudza przedsiębiorstw do maksymalizacji produkcji, jako że osiągany tą drogą wzrost zysku (licznika) jest dla przedsiębiorstwa mało opłacalny, bo towarzyszy mu też wzrost kosztów (mianownika). Jeżeli równocześnie nie uda się wyrównać zyskowności poszczególnych wyrobów, to wówczas powiązanie bodźców ze stopą zysku liczoną w stosunku do kosztu własnego może spowodować tendencje do zmniejszania rozmiarów produkcji przez ograniczanie jej do asortymentów zapewniających najwyższą rentowność.[21] Z tych względów, a także i wielu innych, koncepcja oparcia bodźców na stopie zysku liczonej w stosunku do kosztów własnych niejednokrotnie była krytykowana.[22]

Niektórzy autorzy biorący udział w dyskusji na łamach „Życia Gospodarczego" [23] opowiadają się za wskaźnikiem rentowności jako stosunkiem zysku do kosztu przerobu uważając go za bardziej właściwy miernik oceny działalności przedsiębiorstwa przemysłowego.

Spróbujmy porównać te dwa wskaźniki posługując się danymi z Lubelskich Zakładów Przemysłu Skórzanego im. M. Buczka. Przedmiotem naszego zainteresowania była tylko branża obuwnicza. Do badań wybraliśmy 4 asortymenty produkowane w III kwartale 1967 r. i nazwaliśmy je umownie A, B, C, D.

Na ogół w pracach traktujących o funkcjonowaniu cen fabrycznych przyjmuje się za podstawę rozważań moment, w którym cena jest określana. W praktyce gospodarowania mamy do czynienia z sytuacją, w której dla większości produkcji cena jest już ustalona.[24] Z reguły jest ona ustanawiana na dłuższe okresy czasu, a to z powodu: 1) nieelastyczności trybu zmiany cen, 2) konsekwentnego i słusznego stano-

---

[21] Por. T. Kierczyński, U. Wojciechowska: *Finanse przedsiębiorstw socjalistycznych*, PWE, Warszawa 1967, s. 126.

[22] H. Fiszel: *Rentowność*, „Życie Gospodarcze" 1966, nr 13.

[23] np. E. Matyja: *Zysk a wskaźnik rentowności*, „Życie Gospodarcze" 1965, nr 24.

[24] W dalszym ciągu pracy dla momentu pierwszego będziemy używać określenia „cena ustalana", a dla momentu drugiego „cena ustalona".

wiska, że przedsiębiorstwo powinno działać w określonych warunkach, gdyż wtedy jest zainteresowane w dążeniu do obniżki kosztów i osiąganiu przez to większego zysku.

W momencie określania cen, ceny fabryczne ustalane są według kalkulacji wstępnej kosztu własnego lub kosztu przerobu, a zysk obliczany jest według ustalonej stawki procentowej od tych wielkości. Opieranie się na powyższym rozumowaniu wydaje się prowadzić do wniosków fałszywych, bowiem w rzeczywistych sytuacjach, a więc w przypadku „ceny ustalonej", zależność między wysokością sumy kosztów własnych czy kosztu przerobu a wielkością zysku, wyliczaną według określonej stawki procentowej, przestaje istnieć. Zysk stanowi wówczas różnicę między „ustaloną ceną" a kosztami produkcji lub kosztami przerobu. Jego wysokość zależy od działalności przedsiębiorstwa dążącego do jego powiększenia przez działanie na koszty własne, co z kolei powoduje zmiany w procentowym udziale zysku w cenie fabrycznej, a więc i rentowności liczonej w stosunku do kosztów własnych lub kosztów przerobu. Rozróżnianie tych dwóch momentów jest bardzo istotne. W rozważaniach naszych braliśmy pod uwagę obydwie sytuacje, czyli: 1) moment ustalania ceny fabrycznej i doliczania zawartego w niej zysku w odsetku od kosztu przerobu bądź od kosztu własnego, 2) okres, w którym cena fabryczna jest już ustalona.

Tab. 1. Rentowność wybranych asortymentów produkowanych w Lubelskich Zakładach Przemysłu Skórzanego im. M. Buczka w Lublinie
Rentabilité des assortiments choisis fabriqués dans les Etablissements d'Industrie de Cuir M. Buczek à Lublin

Wyroby	PLAN						WYKONANIE					
	koszt własny w zł	Akumulacja			rentowność "netto"	rentowność "brutto"	koszt własny w zł	Akumulacja			rentowność "netto"	rentowność "brutto"
		średni zysk	średni pod. obrot.	3 + 4				średni zysk	średni pod. obrot.	9 + 10		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
A	296,13	−49,89	72,58	26,68	−0,16	0,09	262,25	−9,65	73,25	63,60	−0,05	0,24
B	244,59	12,99	30,38	44,37	0,05	0,17	234,80	24,82	30,70	55,52	0,09	0,23
C	301,99	45,87	−15,59	30,28	0,11	0,10	203,51	54,92	−14,81	40,92	0,18	0,31
D	194,62	9,90	33,39	43,29	0,05	0,22	189,44	15,04	33,38	48,42	0,08	0,25

Źródło: Obliczenia własne w oparciu o materiały z Lubelskich Zakładów Przemysłu Skórzanego im. M. Buczka w Lublinie.

Stwierdziliśmy wyżej, że przy budowie ceny fabrycznej zysk kalkuluje się proporcjonalnie do kosztu przerobu lub do kosztu własnego. Według obowiązujących obecnie w branży obuwniczej przepisów ustala

się go w odsetku od kosztu przerobu. Ten sposób liczenia zysku wydaje się najwłaściwszy ze względów, o których już pisaliśmy. Do oceny działalności przedsiębiorstwa przyjmuje się stosunek zysku do kosztu własnego zawierającego koszty materiałowe i koszty przerobu. Według opinii zjednoczenia i przedsiębiorstwa z punktu widzenia sprawnego funkcjonowania dyrektywnego wskaźnika rentowności ważną rzeczą jest ujednolicenie podstawy kalkulacji zysku z podstawą, w stosunku do której liczy się rentowność. Rozpatrzymy to na kilku przykładach. W pierwszym przypadku zajmijmy się sytuacją istniejącą obecnie w Lubelskich Zakładach Przemysłu Skórzanego, gdzie miernikiem oceny i podstawą działania bodźców jest rentowność „netto" liczona jako procentowy stosunek zysku bilansowego do kosztów własnych, a równocześnie w cenie fabrycznej zysk kalkuluje się proporcjonalnie do kosztu przerobu.

Tabela 2

Wyszczególnienie	Asortymenty			
	A	B	C	D
1. Koszty przerobu	47,90	39,96	46,70	36,17
2. Koszty materiałowe	248,23	204,63	255,29	158,48
3. Koszty całkowite	296,13	244,59	301,99	194,62
4. Narzut zysku w cenie fabrycznej = 23% kosztu przerobu *	11,01	9,19	10,74	8,32
5. $R = \frac{\text{zysk} \times 100}{\text{koszt własny}}$	3,6%	3,7%	3,5%	4,4%

* Narzut zysku w cenie fabrycznej dla branży obuwniczej wynosi 23%.

Z tab. 2 wynika, że im wyższy jest udział kosztów materiałowych w kosztach całkowitych, tym niższa jest rentowność, ponieważ te koszty powiększają koszty całkowite (mianownik), a nie wpływają na zysk (licznik). Przedsiębiorstwo będzie więc skłonne do produkowania wyrobów bardziej pracochłonnych, przynoszących wyższą rentowność niż bardziej materiałochłonne. Jest to zaletą wskaźnika. Wzrost rentowności przedsiębiorstwa następuje bowiem w tym przypadku dzięki większemu wkładowi pracy przedsiębiorstwa, a nie — jak się niejednokrotnie w praktyce obserwowało — zużywaniu wyrobów materiałochłonnych. Należy jednak zauważyć, że jednocześnie mogą powstać silne antybodźce produkcji materiałochłonnej. Może wytworzyć się sytuacja, w której przedsiębiorstwo będzie uciekało od droższego surowca dającego na ogół wyższą jakość wyrobu.

Innym analizowanym przez nas wariantem będzie sytuacja, w której rentowność jest liczona jako procentowy stosunek zysku do kosztu prze-

obu, zaś zysk zawarty w cenie fabrycznej stanowi 5% kosztu własnego tab. 3). W tym przypadku wyroby bardziej materiałochłonne mają vyższą rentowność niż wyroby bardziej pracochłonne. Koncepcja ta rowadzi więc do preferowania asortymentów materiałochłonnych jako ardziej opłacalnych i unikania wyrobów pracochłonnych.

Tabela 3

Wyszczególnienie	Asortymenty			
	A	B	C	D
1. Koszty przerobu	47,90	39,96	46,70	36,17
2. Koszty materiałowe	248,23	204,63	255,29	158,48
3. Koszty całkowite	296,13	244,59	301,99	194,62
4. Narzut zysku w cenie fabrycznej = 5% kosztu własnego	14,8	12,23	15,09	9,73
5. $R = \frac{\text{zysk} \times 100}{\text{koszty przerobu}}$	31%	30,9%	32,1%	26,8%

Wreszcie rozpatrzmy sytuację, gdzie jako miernik i podstawę działania bodźców przyjmuje się rentowność liczoną w stosunku do kosztu rzerobu i analogicznie — zysk w cenie fabrycznej kalkuluje się proorcjonalnie do kosztu przerobu (tab. 4). W tym wariancie mamy do zynienia z jednakowym stosunkiem między zyskiem a kosztem przy óżnych asortymentach, czyli tą samą rentownością na różnych wyrobach.

Tabela 4

Wyszczególnienie	Asortymenty			
	A	B	C	D
1. Koszty przerobu	47,90	39,96	46,70	36,17
2. Koszty materiałowe	248,23	204,63	255,29	158,48
3. Koszty całkowite	296,13	244,59	301,99	194,62
4. Narzut zysku w cenie fabrycznej = 23% kosztu własnego	11,01	9,19	10,74	8,32
5. $R = \frac{\text{zysk} \times 100}{\text{koszty przerobu}}$	23%	23%	23%	23%

Przedsiębiorstwo nie jest zainteresowane w dokonywaniu przesunięć isortymentowych, bowiem (niezależnie od tego, czy wybierze wyrób ardziej materiałochłonny, czy bardziej pracochłonny) osiągnie taką amą rentowność. Nawiązując do wypowiedzi niektórych autorów

w „Życiu Gospodarczym"[25], postulujących potrzebę „stworzenia takich warunków, aby struktura asortymentowa była sprawą obojętną dla wytwórców, gdyż wtedy można się spodziewać, że struktura produkcji będzie odpowiadała zgłoszonym zamówieniom", można by powyższe rozwiązanie uważać za najbardziej właściwe. W praktyce może się jednak zdarzyć, że przedsiębiorstwo w takim układzie wybierze produkcję bardziej materiałochłonną, ponieważ przyniesie mu ona tę samą rentowność, ale przy mniejszym wkładzie pracy własnej.

Identyczna sytuacja wystąpi, gdy zastosujemy wskaźnik rentowności liczony w stosunku do kosztów całkowitych i równocześnie zysk w cenie fabrycznej skalkulujemy proporcjonalnie do kosztów całkowitych.

Przeanalizujmy obecnie drugą z wymienionych wyżej sytuacji, tj. tę, w której cena fabryczna jest ustalona. Ponieważ bieżąca polityka przedsiębiorstwa odbywa się przy „cenie ustalonej", analizie tej sytuacji poświęcimy znacznie więcej uwagi w naszych rozważaniach. Przedmiotem analizy będzie wskaźnik rentowności „netto" oraz wskaźnik liczony w stosunku do kosztu przerobu. Badamy te same 4 asortymenty co poprzednio.

Jak niejednokrotnie wspominaliśmy, wskaźnik rentowności „netto" mierzony jest stosunkiem:

$$R_n = \frac{\text{Zysk bilansowy} \cdot 100}{\text{koszt własny sprzedanej produkcji towarowej}} \qquad (1)$$

Wiemy że:

$$C_f - K_w = Z \qquad (2)$$

$$M + K_p = K_w \qquad (3)$$

gdzie: Z — zysk bilansowy, K_w — koszt własny, C_f — cena fabryczna, K_p — koszty przerobu, M — koszty materiałowe.

Inaczej więc rentowność możemy przedstawić jako:

$$R_n = \frac{C_f - K_w}{K_w} = \frac{C_f - (M + K_p)}{M + K_p} = \frac{C_f}{M + K_p} - 1 = \frac{C_f}{K_w} - 1 \qquad (4)$$

R_n — wskaźnik rentowności „netto".

W podobnej formie możemy przedstawić wskaźnik rentowności przerobu:

$$R_{K_p} = \frac{Z}{K_p} = \frac{C_f - K_w}{K_p} = \frac{C_f - (M + K_p)}{K_p} = \frac{C_f - M}{K_p} - 1 \qquad (5)$$

R_{K_p} — wskaźnik rentowności przerobu.

---

[25] C. Józefiak: *Współzależności*, „Życie Gospodarcze" 1965, nr 49; S. Paradowski: *Rentowność a przesunięcia asortymentowe*, „Życie Gospodarcze" 1966, nr 28.

W dalszych wywodach będziemy posługiwali się powyższymi wzorami.

Spróbujmy przedstawić reakcję wskaźnika rentowności „netto" (wzór 4) i rentowności przerobu (wzór 5) kolejno na zmiany kosztu całkowitego lub zmianę kosztów materiałowych, albo też kosztu przerobu na tym samym artykule o pewną stałą wielkość. Zmieniając jeden z tych czynników, zakładamy, że inne są stałe.[26]

Jeśli zmieniamy koszty całkowite, wzór 4 przyjmuje postać: [27]

$$Rn/zm_{Kw} = \frac{Cf}{(M + \Delta M) + (Kp + \Delta Kp)} - 1 \qquad (9)$$

Zmieniając kolejno o tę samą sumę koszty materiałowe lub koszty przerobu otrzymamy: [28]

$$Rn/zm_{M} = \frac{Cf}{(M + \Delta Kw) + Kp} = 1 \qquad \text{przy } \Delta Kp = 0; \quad \Delta M = \Delta Kw \qquad (7)$$

$$Rn/zm_{Kp} = \frac{Cf}{M + (Kp + \Delta Kw)} - 1 \qquad \text{przy } \Delta M = 0; \quad \Delta Kp = \Delta Kw \qquad (8)$$

Rn/zm_{Kw} — wskaźnik rentowności „netto" po zmianie kosztu własnego o pewną stałą wielkość

Rn/zm_{M} — wskaźnik rentowności „netto" po zmianie kosztów materiałowych o pewną stałą wielkość

Rn/zm_{Kp} — wskaźnik rentowności „netto" po zmianie kosztów przerobu o pewną stałą wielkość

Analogicznie wzór 5 — po uwzględnieniu powyższych zmian w kosztach — przyjmie następujące formy:

$$R_{Kp}/zm_{Kw} = \frac{Cf - (M + \Delta M)}{Kp + \Delta Kp} - 1 \qquad (9)$$

$$R_{Kp}/zm_{M} = \frac{Cf - (M + \Delta Kw)}{Kp} - 1 \qquad \text{przy } \Delta Kp = 0; \quad \Delta M = \Delta Kw \qquad (10)$$

$$R_{Kp}/zm_{Kp} = \frac{Cf - M}{Kp + \Delta Kw} - 1 \qquad \text{przy } \Delta M = 0; \quad \Delta Kp = \Delta Kw \qquad (11)$$

---

[26] Obuwie produkowane jest w dwu gatunkach. W związku z tym średnia cena fabryczna różni się od planowanej. Dla wyeliminowania różnych proporcji pierwszego gatunku do drugiego przyjmujemy, że średnia cena pozostała taka sama, czyli proporcja pozostała niezmieniona.

[27] Przyrost może być dodatni lub ujemny.

[28] $\Delta Kw = (\Delta M + \Delta Kp)$ — różnica między planowanymi kosztami własnymi a wykonanymi; ΔM — różnica między planowanymi kosztami materiałowymi a wykonanymi; ΔKp — różnica między planowanymi kosztami przerobu a wykonanymi.

R_{Kp}/zm_{Kw} — wskaźnik rentowności przerobu po zmianie kosztu własnego o pewną stałą wielkość

R_{Kp}/zm_{M} — wskaźnik rentowności przerobu po zmianie kosztów materiałowych o pewną stałą wielkość

R_{Kp}/zm_{Kp} — wskaźnik rentowności przerobu po zmianie kosztów przerobu o pewną stałą wielkość

Tab. 5. Kształtowanie się wskaźników rentowności w uzależnieniu od zmian w
Formation des indices de rentabilité dépendamment des changements du niveau

Wyroby	Plan	Wskaźnik rentowności „netto"		
		Wykonanie		
		$\frac{Cf}{(M + \Delta M) + (Kp + \Delta Kp)} - 1$	$\frac{Cf}{(M + \Delta Kw) + Kp} - 1$	$\frac{Cf}{M + (Kp + \Delta Kw)} - 1$
1	2	3	4	5
A	—0,16	—0,05	—0,05	—0,05
B	0,05	0,09	0,09	0,09
C	1,11	0,18	0,18	0,18
D	0,05	0,08	0,08	0,08

Źródło: Obliczenia własne na podstawie materiałów Lubelskich Zakładów Przemysłu Skórzanego im. M. Buczka w Lublinie.

ΔKw — różnica między planowanymi kosztami własnymi a wykonanymi

ΔM — różnica między planowanymi kosztami materiałowymi a wykonanymi

ΔKp — różnica między planowanymi kosztami przerobu a wykonanymi

Z analizowanej tabeli 5 wynika, że jeżeli miernikiem oceny i podstawą działania bodźców w przedsiębiorstwie będzie rentowność „netto", to dążąc do oszczędności kosztów będzie się ono starało oszczędzać na tym czynniku kosztu, który najłatwiej da się zmniejszyć. Zmniejszając o tę samą sumę koszty całkowite lub kolejno jeden z czynników kosztu, otrzymujemy zawsze ten sam wskaźnik rentowności dla danego artykułu. Przedsiębiorstwo nie jest więc szczególnie zainteresowane w zmniejszaniu kosztu materiałowego lub kosztu przerobu.

Natomiast przy rentowności mierzonej stosunkiem zysku do kosztu przerobu, przedsiębiorstwo będzie zainteresowane w zmniejszaniu kosztu przerobu, gdyż daje to szybszy wzrost rentowności. Mogą zachodzić przypadki, kiedy osiąganie oszczędności kosztów materiałowych jest o tyle łatwiejsze, że zrównoważy niedogodność mniejszego wpływu tej oszczędności na wzrost wskaźnika rentowności.

Należy więc stwierdzić, że przy „ustalonej cenie" fabrycznej koszty materiałowe mają wpływ nie tylko na wskaźnik rentowności „netto", ale również na wskaźnik rentowności przerobu, z tym że wpływ ich jest o wiele słabszy niż kosztów przerobu dla asortymentów rentownych

i o wiele większy dla asortymentów deficytowych. W przypadku zaś wskaźnika rentowności „netto" wpływ zmian materiałowych i kosztów przerobu jest identyczny.

Posługując się rachunkiem różniczkowym powyższe wywody można przedstawić następująco.[29] Rentowność traktujemy jako funkcję dwóch zmiennych niezależnych: kosztów materiałowych i kosztu przerobu.

poziomie kosztów własnych
des frais

Wskaźnik rentowności przerobu						
	W y k o n a n i e					
Plan	$\frac{Cf-(M+\Delta M)}{Kp+\Delta Kp}-1$	$\frac{Cf-(M+\Delta Kw)}{Kp}-1$	$\frac{Cf-M}{Kp+\Delta Kw}-1$	Przyrost (7—6)	Przyrost (8—6)	Przyrost (9—6)
6	7	8	9	10	11	12
—0,71	—0,29	—0,25	—0,86	—0,42	—0,46	—0,15
0,32	0,62	0,60	0,75	0,30	0,28	0,43
0,98	1,12	1,16	1,42	0,14	0,18	0,44
0,24	0,41	0,41	0,52	0,17	0,17	0,28

ΔKw — différence entre les frais propres plainfiés et les frais d'exécution
ΔM — différence entre les frais de matériel et les frais d'exécution
ΔKp — différence entre les frais de transformation et les frais d'exécution

Zakładamy, że jest to funkcja ciągła i różniczkowalna. Chcąc zbadać stosunek przyrostów funkcji Z pod wpływem jednakowych zmian w zmiennych niezależnych x i y, a więc porównać siłę wpływu, jaki wywierają zmienne niezależne na zmiany wartości funkcji, należy określić:
1) zmianę wielkości funkcji Z przy zmianie zmiennej x, y — ustalone (chwilowo),

$$\Delta_x Z \frac{\partial f(x,y)}{\partial x} \cdot dx$$

2) zmianę wielkości funkcji Z przy zmianie zmiennej y, x — chwilowo ustalone

$$\Delta_y Z \frac{\partial f(x,y)}{\partial y} \cdot dy$$

3) stosunek zmian określonych wyżej przy założeniu jednakowych przyrostów zmiennych niezależnych x i y (wartość bezwzględna), czyli przy $dx = dy = 0$

[29] W oparciu o: J. Królikowski, C. Steckiewicz: *Matematyka — wzory — definicje i tablice*, Wydawn. Komunikacyjne, Warszawa 1957, s. 172, 173, 186.

$$\frac{\Delta_x Z}{\Delta_y Z} = \frac{f'_x(x, y)}{f'_y(x, y)} = \frac{\frac{\partial f}{\partial x}}{\frac{\partial f}{\partial y}}$$

Czyli stosunek siły oddziaływania równych zmian w wielkościach zmiennych niezależnych równy jest stosunkom pochodnych cząstkowych względem poszczególnych zmiennych niezależnych:

Jeżeli $\frac{\partial f}{\partial x} : \frac{\partial f}{\partial y} > 1$, to silniej oddziaływają zmiany w x

Jeżeli $\frac{\partial f}{\partial x} : \frac{\partial f}{\partial y} = 1$, to waga zmian w obu zmiennych jest jednakowa

Jeżeli $\frac{\partial f}{\partial x} : \frac{\partial f}{\partial y} < 1$, to silniej oddziaływają zmiany w y.

Stąd, jeżeli:

$$R_{Kp} = \frac{C_f - M}{K_p} - 1 \tag{5}$$

to:

$$\frac{\partial f}{\partial M} = \frac{-1K_p}{K_p^2} = -\left(\frac{1}{K_p^2}\right) \tag{12}$$

$$\frac{\partial f}{\partial K_p} = \frac{-1(C_f - M)}{K_p^2} = -\left(\frac{C_f - M}{K_p^2}\right) \tag{13}$$

$$\left(\frac{1}{K_p}\right) : \left(\frac{C_f - M}{K_p^2}\right) = \frac{K_p^2}{K_p(C_f - M)} = \frac{K_p}{C_f - M} \tag{14}$$

Ponieważ:

$$C_f - M = K_p + Z \tag{15}$$

więc:

$$\frac{K_p}{C_f - M} < 1, \text{ dla asortymentów rentowych} \tag{16}$$

$$\frac{K_p}{C_f - M} = 1, \text{ dla asortymentów, dla których } Z = 0 \tag{17}$$

$$\frac{K_p}{C_f - M} > 1, \text{ dla asortymentów, dla których } Z < 0 \text{ (deficytowych)} \tag{18}$$

Odpowiednio zmiany materiałowe mają wpływ: 1) mniejszy niż kosztów przerobu dla asortymentów rentowych, 2) równy kosztom przerobu dla

asortymentów obojętnych, 3) większy niż koszty przerobu dla asortymentów deficytowych.

Jeśli zaś weźmiemy wskaźnik rentowności „netto”:

$$R_n = \frac{C_f}{M + K_p} - 1 \tag{4}$$

to:

$$\frac{\partial f}{\partial M} = \frac{-1C_f}{(M + K_p^2)} = -\frac{C_f}{(M + K_p^2)} \tag{19}$$

$$\frac{\partial f}{\partial K_p} = \frac{-1C_f}{(M + K_p^2)} = -\frac{C_f}{(M + K_p^2)} \tag{20}$$

$$\frac{\partial f}{\partial M} : \frac{\partial f}{\partial K_p} = \frac{-C_f}{(M + K_p^2)} : \frac{-C_f}{(M + K_p^2)} = \frac{-C_f}{-C_f} = 1 \tag{21}$$

Wpływ zmian w obu zmiennych niezależnych jest równy.

Jeżeli istnieje możliwość oszczędzenia tej samej sumy na dwóch asortymentach, to osiąga się wtedy nierówne wskaźniki rentowności, co może spowodować tendencję do produkowania „korzystniejszych asortymentów”. W praktyce niejednokrotnie przedsiębiorstwa chcąc wykonać planowany wskaźnik rentowności (od tego bowiem zależą bodźce materialnego zainteresowania: fundusz zakładowy i premiowy) dokonują przesunięć asortymentowych w kierunku wyrobów wysoko rentownych rezygnując z mniej rentownych, ale być może poszukiwanych na rynku.

Zbadajmy posługując się konkretnymi przykładami [30], który z dwu wyżej analizowanych wskaźników rentowności jest bardziej wrażliwy na zmiany asortymentowe, w mniejszym stopniu neutralizując zainteresowanie przedsiębiorstwa wyborem asortymentu produkcji.

Oszczędzając tę samą sumę 18,27 [31] na asortymentach B i C, otrzymaliśmy wyższy wzrost rentowności w przypadku wyrobu C. Jest on dla przedsiębiorstwa „asortymentem korzystniejszym”.

Z przykładu wynika, że w przypadku ustalania rentowności w stosunku do kosztu przerobu dokonywanie przesunięć asortymentowych staje się rzeczą bardziej opłacalną dla przedsiębiorstwa niż przy systemie liczenia rentowności „netto”. Przyrost rentowności „netto” na wyrobie B z tytułu obniżki kosztów wyniesie 0,08 (0,13—0,05), przyrost rentowności na wyrobie C z tytułu obniżki kosztu o tę samą sumę,

---

[30] Patrz: Załącznik 1, tab. 6.

[31] 18,27 = ΔKw — różnica między planowanym a wykonanym kosztem własnym wyrobu B plus różnica między planowanym a wykonanym kosztem własnym wyrobu C (patrz: załącznik).

co na wyrobie B, wyniesie 0,11 (0,22—0,11). Korzyść z tytułu zmiany asortymentu wyniesie 0,03 (0,11—0,08). Przyrost zaś rentowności przerobu na wyrobie B wskutek obniżki kosztu wyniesie 0,49 (0,81—0,32). Obniżając o tę samą sumę koszt własny wyrobu C otrzymamy przyrost rentowności 0,58 (1,46—0,98). Korzyść z tytułu zmiany asortymentu jest znacznie większa niż w przypadku wskaźnika rentowności „netto" i wynosi 0,10 (0,58—0,48).

Tabela 6

Wyroby	Wsk. rentowności „netto"		Wsk. rentowności przerobu	
	Plan	Wykonanie po zaoszczędzeniu identycznej sumy na obu asortymentach	Plan	Wykonanie po zaoszczędzeniu identycznej sumy na obu asortymentach
B	0,05	0,13	0,32	0,81
C	0,11	0,22	0,98	1,46

Ponieważ żaden z badanych wskaźników rentowności nie eliminuje zupełnie wpływu zmian asortymentowych, nie należy zaprzestać poszukiwań. Być może uda się wreszcie skonstruować taki miernik oceny działalności przedsiębiorstw, który zostanie pozbawiony wrażliwości na preferencje asortymentowe i będzie go można uzależnić od potrzeb rynku określanych za pomocą metod analitycznych.

Zajmijmy się jeszcze zagadnieniem relacji — koszt własny — cena fabryczna — cena zbytu, opierając się na badanych przez nas czterech asortymentach. Jak już wyżej wspomnieliśmy, należy stwierdzić brak zależności między ceną fabryczną a ceną zbytu. Stawka podatkowa wyznaczana jest przez różnicę między ceną zbytu a ceną fabryczną. Oblicza się ją od każdej faktury. Chcąc wprowadzić powiązanie między tymi cenami należałoby zmienić sposób liczenia podatku obrotowego, o czym już pisaliśmy. Według obowiązujących przepisów, cena fabryczna określająca zyskowność przedsiębiorstwa jest ustalana na poziomie pokrywającym koszt własny przedsiębiorstwa i przynoszącym pewien zysk. Cena zbytu powinna być wyższa od ceny fabrycznej o podatek obrotowy. Niejednokrotnie w naszej gospodarce można zaobserwować, że koszty produkcji niektórych artykułów powiększone o wyjściową stawkę zysku są wyższe od ceny zbytu. W tych przypadkach ujemna różnica występująca na określonych sprzedawanych wyrobach może być potrącana od sumy płaconego podatku obrotowego występującego na wyrobach, na których cena fabryczna jest niższa od ceny zbytu. Może ona również

stanowić podstawę udzielania dotacji z budżetu państwa, gdy potrącenie z podatku jest niemożliwe lub niecelowe. Z taką sytuacją mamy do czynienia w przypadku wyrobu C. Ujemna różnica między powyższymi cenami została uznana za ujemny podatek obrotowy i jest pokrywana przez Wydział Finansowy.

Stosunek kosztu własnego do ceny fabrycznej dla poszczególnych artykułów jest różny. Poza jednym wyjątkiem kształtuje się raczej prawidłowo (załącznik). Na artykule A, którego koszt znacznie przewyższa cenę fabryczną, przedsiębiorstwo ponosi stratę. Według wniosku przedsiębiorstwa cena fabryczna na I gatunek miała wynosić 329,50 zł. Państwowa Komisja Cen zatwierdziła cenę na poziomie o wiele niższym — 256 zł. Mimo odwołań cena nie uległa zmianie. Przedsiębiorstwo tłumaczy to tym, że dawniej wyrób ten produkowano w Poznaniu, wobec tego prawdopodobnie PKC zatwierdziła cenę na ten artykuł w oparciu o kalkulację poznańską.

Wspominaliśmy już, że zasady tworzenia cen fabrycznych przewidują (drogą zróżnicowania stawek w uzależnieniu od jakości, atrakcyjności, nowoczesności itp.) kształtowanie pożądanej struktury asortymentowej, wykorzystując dużą wrażliwość przedsiębiorstwa na poziom zysku. W praktyce okazuje się jednak, że mimo niejednokronych wniosków zjednoczenia, zmierzających do wprowadzenia preferencyjnych stawek zysku na niektóre wyroby, właściwe instytucje nie zajęły w tej sprawie stanowiska. Wyjściowe stawki zysku zostały podwyższone o 50% przy cenach fabrycznych oznaczonych znakiem jakości. Wywarło to korzystny wpływ na rozwój produkcji artykułów oznaczonych tym znakiem. Korzyści z tego są ogromne. Potwierdzeniem jest wielkość produkcji obuwia ze znakiem jakości w r. 1967 wynosząca 2 946,1 tys. par o wartości 576,6 mln zł w stosunku do całej produkcji — 53 691,2 tys. par o wartości 7 233,9 mln zł. Stanowi to w wartości obuwia 6,6%.[32]

Uregulowania wymaga również sprawa trybu ustalania i zatwierdzania cen. Pomimo wprowadzenia normatywnego systemu ustalania cen, tryb ich zatwierdzania nie uległ żadnej zmianie. Nadal występuje zbyt duże zróżnicowanie organów ustalania cen. Na produkcję finalną ceny są zatwierdzane przez Państwową Komisję Cen w oparciu o wniosek zjednoczenia, Ministerstwo Przemysłu Lekkiego ustala ceny na skóry garbarskie, zaś na produkcję pomocniczą i uboczną — dyrektor zjednoczenia.

Zbyt długa jest również droga (procedura) przebiegu wniosków oraz ich opiniowania, czego rezultatem jest niejednokrotnie wielomiesięczne oczekiwanie na zatwierdzenie ceny przez organ do tego upoważniony. Np. w Lubelskich Zakładach Przemysłu Skórzanego im. M. Buczka

[32] Dane z Wydziału Cen Zjednoczenia Przemysłu Skórzanego w Łodzi.

niejednokrotnie zdarzało się, że ceny na artykuły produkowane w ciągu całego roku, były zatwierdzane w listopadzie. Trudno więc w takim przypadku spodziewać się, by za pomocą cen można było sterować produkcją, jak się tego oczekuje.

W związku z powyższym stanem słuszne w zasadzie są wnioski i propozycje zmierzające do zmian w kompetencjach organów cenowych oraz w procedurze zatwierdzania cen. Dyskutowane są obecnie w różnych środowiskach problemy nadania zjednoczeniom większych uprawnień w zakresie ustalania cen. Oznaczałoby to przede wszystkim kierowaną centralnie (co do zakresu) decentralizację decyzji zatwierdzenia cen, zwłaszcza w odniesieniu do tych artykułów rynkowych, w które rynek jest dostatecznie zaopatrzony. Cena powstawałaby w tym przypadku w trybie uzgadniania pomiędzy zjednoczeniem reprezentującym producenta a właściwą organizacją handlową. Jedynie wówczas, gdy zainteresowani nie uzgodniliby ceny, wnioski kierowane byłyby do Państwowej Komisji Cen.[33]

WNIOSKI

1. W gospodarce socjalistycznej ceny są ważnym narzędziem polityki ekonomicznej. Spełniają szereg funkcji ekonomicznych, społecznych i politycznych. Przede wszystkim jednak, ich główna rola przejawia się w tym, że są jednym z narzędzi wyboru ekonomicznego, kształtują prawidłowe podstawy wyboru i oddziaływają na wybór.

2. Interesy producenta i odbiorcy nie są jednakowe. Wyodrębnienie dwóch układów cen: ceny dla odbiorców i ceny dla dostawców było koniecznością i miało na celu stworzenie prawidłowego układu zainteresowania dla jednych i drugich, co przyczyniłoby się do lepszego dostosowania struktury produkcji do potrzeb odbiorców.

3. Uchwała Rady Ministrów z dnia 1 II 1966 r. rozszerzała stosowanie systemu cen fabrycznych w zasadzie na wszystkie gałęzie przemysłu. Celem jej było zwiększenie ich roli. Miały się one stać skutecznym instrumentem ekonomicznym pozwalającym na przemyślane oddziaływanie na produkcję. Ceny te istniały również przedtem w niektórych gałęziach przemysłu. Stosowano je głównie dla celów podatkowych i rozliczeń przedsiębiorstw z centralami handlu zagranicznego. Nie mogły aktywnie oddziaływać na dostawców, bowiem mierniki oceny ich działalności i bodźce ekonomiczne oparte były na systemie cen zbytu. Fundusz zakładowy i premiowy powstawał w oparciu o akumulację finansową, a zadania wartościowe liczono w cenach zbytu.

---

[33] Por. L. Ząbkowicz: *Kierunki usprawnienia*, „Życie Gospodarcze" 1968, nr 38.

4. W celu powiązania cen fabrycznych z cenami zbytu proponuje się zmianę sposobu obliczania podatku obrotowego. Określanoby go w postaci jednolitej stawki procentowej liczonej od ceny zbytu. Cena fabryczna byłaby wtedy ceną zbytu pomniejszoną o kwotę wynikającą z zastosowania odpowiedniej stawki podatku obrotowego. Jednocześnie jednak przy takim rozwiązaniu ujawniłyby się i zaczęłyby działać rozbieżności interesów dostawców i odbiorców.

5. Konsekwencją powszechnego wprowadzenia cen fabrycznych obok cen zbytu była zmiana wskaźników dyrektywnych.

6. W większości przedsiębiorstw obowiązującym wskaźnikiem dyrektywnym jest wskaźnik rentowności „netto" wyrażający stosunek procentowy zysku bilansowego do kosztu własnego sprzedanej produkcji towarowej. Zaletą jego jest to, że silnie reaguje na zmiany w poziomie kosztów własnych oraz stosunkowo słabo na zmiany w asortymentowej strukturze produkcji.

7. W sytuacji, kiedy ustala się cenę fabryczną, wskaźnik rentowności przerobu jest niewrażliwy na preferencje asortymentowe.

8. Przy „ustalonej cenie" fabrycznej koszty materiałowe mają wpływ nie tylko na wskaźnik rentowności „netto", ale również na wskaźnik rentowności przerobu, z tym, że wpływ ich jest o wiele słabszy niż kosztów przerobu dla asortymentów rentownych, równy kosztom przerobu dla asortymentów „obojętnych" i silniejszy niż kosztów przerobu dla asortymentów deficytowych. W przypadku zaś wskaźnika rentowności „netto" wpływ zmian kosztów materiałowych i kosztów przerobu jest identyczny.

9. Przy „ustalonej cenie" fabrycznej wskaźnik rentowności przerobu jest bardziej wrażliwy na zmiany asortymentowe niż wskaźnik rentowności „netto".

10. Uregulowania wymaga również sprawa trybu ustalania i zatwierdzania cen. Występuje zbyt duże zróżnicowanie organów ustalania cen. Za długa jest również procedura przebiegu wniosków oraz ich opiniowania.

РЕЗЮМЕ

В социалистическом хозяйстве цены выполняют экономические, общественные и политические функции. Но основное их значение, однако, заключается в том, что они являются одним из инструментов экономического выбора, формируют правильные основы выбора и воздействуют на него. Одним из главных условий реализации перечисленных функций является правильная политика цен, учитывающая закон стоимости и его признаки.

Существующие в Польше до 1960 года цены не соответствовали экономическим условиям страны, утрудняли правильное действие экономического расчета. Этим объясняется необходимость проведения реформы цен. Началом послужила реформа цен на средства производства, проведенная в 1960 году. Осуществление дальнейших реформ происходило в направлении развития системы фабрично-заводских цен, которая должна была стать экономическим инструментом, эффективно воздействующим на производство. Автор считает, что ближайшее будущее покажет правильность этих предпосылок.

Для более тесной связи заводских цен с ценами сбыта автор предлагает изменение способа подсчета налога с оборота, который определялся бы в виде единой процентной ставки, подсчитываемой из цены сбыта. Заводская цена была бы тогда ценой сбыта, уменьшенной на сумму, полученную от применения соответствующей ставки налога с оборота.

Последствием повсеместного введения заводских цен рядом с ценами сбыта было изменение директивных показателей. Стоимость продукции в ценах сбыта была заменена стоимостью продукции в фабричных ценах, а аккумуляция — прибылью. Из двух анализированных автором показателей (заводская цена является установленной) показатель рентабельности переработки более чувствителен к изменениям ассортиментным, чем показатель рентабельности „нетто", в меньшей степени нейтрализируя заинтересованность предприятий так называемой „игрой ассортиментов", а в случае „установленной" заводской цены ассортиментная преференция на него не действует.

В результате анализа было также выяснено, что при „установленной" заводской цене изменения в материальных расходах влияют не только на показатель рентабельности „нетто", но и на показатель рентабельности переработки, однако, их влияние значительно меньше, чем влияние стоимости переработки для рентабельного ассортимента и равняется стоимости переработки для „нейтрального" ассортимента, но больше, чем влияние стоимости переработки в случае дефицитного ассортимента. В первом случае стоимость переработки и материальные расходы действуют на показатель рентабельности одинаково.

RÉSUMÉ

Dans l'économie socialiste les prix jouent plusieurs fonctions économiques, sociales et politiques. Leur rôle essentiel se manifeste cependant avant tout dans le fait qu'ils sont un des instruments de choix économique et qu'ils façonnent les fondements normaux de choix et influen-

cent le choix. Une des conditions fondamentales de réalisation des fonctions mentionnées est la politique convenable des prix prenant en considération la loi de valeurs et ses traits caractéristiques.

Les prix établis avant 1960 ne correspondaient pas aux réelles conditions économiques du pays et rendaient difficile la réalisation normale du règlement de compte économique. Pour cette raison la nécessité des réformes était incontestable. Le commencement des changements dans ce domaine s'est manifesté par la réforme des prix des moyens de production, ayant eu lieu en 1960. Les réformes suivantes tendaient à développer le système de prix de production. Elles devaient être un instrument économique efficace permettant une action préméditée exercée sur la production. L'avenir va montrer si elles le seront en réalité.

Afin de rapprocher plus encore les prix de production aux prix de vente, on propose le changement de mode de calcul de l'impôt sur le chiffre d'affaires. Celui-ci serait défini sous la forme de taux de pourcentage uniforme calculé sur le prix de vente. Le prix de production serait alors représenté par celui de vente diminué de la somme résultant de l'application du taux convenable d'impôt sur le chiffre d'affaires.

L'introduction générale des prix de production à côté de ceux de vente avait pour conséquence le changement des indices de directive. La valeur de la production experimée dans les prix de rente a été remplacée par celle de la production exprimée dans les prix de production et l'accumulation — par le profit. Des deux indices analysés, dans la situation où le prix de production est déjà fixé, l'indice de rentabilité de transformation est plus sensible aux changements d'assortiment que celui de rentabilité „net" ,en neutralisant dans un moindre degré l'intéret des entreprises pour le phénomène dit „jeu d'assortiment". Dans le cas pourtant de „prix fixé" de production, ce dernier indice est tout à fait insensible aux préférences d'assortiment.

L'analyse a également démontré qu'au „prix fixé" de production, les changements des frais du matériel influencent non seulement l'indice de rentabilité „net", mais aussi celui de rentabilité de transformation. Leur influence est pourtant beaucoup moindre que celle des frais de transformation pour les assortiments rentables, elle égale les frais de transformation pour les assortiments „neutres" et elle est plus grande que celle des frais de transformation dans le cas d'assortiments déficitaires. Cependant dans le premier cas, les frais de transformation et ceux de matériel influencent l'indice de rentabilité d'une manière identique.

Załącznik 1

PLAN

Wyroby	Cena zbytu zł		Cena fabryczna zł		Średnia cena zbytu zł	Średnia cena fabrycz. zł	Przeciętne koszty własne produkcji	Koszty przerobu	Koszty materiałowe	koszt własny / cena fabrycz.		Akumulacja			Wskaźnik rentowności		
	I gat.	II gat.	I gat.	II gat.						8:4 I gat.	8:5 II gat.	Średni zysk 7—8	Średni podat. obrot. 6—7	13+14	brutto	netto	przerobu
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18
A	330,24	280,36	256,—	217,50	322,81	250,24	296,13	47,90	248,23	1,16	1,36	—45,89	72,57	26,68	0,09	—0,16	—0,71
B	292,40	249,40	261,50	222,50	287,96	257,58	244,59	39,96	204,63	0,93	1,09	12,99	30,38	44,37	0,17	0,05	0,32
C	344,—	223,60	353,—	300,—	332,27	347,86	301,99	46,70	255,29	0,85	1,01	45,87	—15,59	30,28	0,10	0,11	0,98
D	240,80	204,68	207,—	176,—	237,91	204,52	194,62	36,14	158,48	0,94	1,11	9,90	33,39	43,29	0,22	0,05	0,24

WYKONANIE

Wyroby	Cena zbytu zł		Cena fabryczna zł		Średnia cena zbytu zł	Średnia cena fabrycz. zł	Przecięt. koszty własne produk.	Koszty przerobu	Koszty materiałowe	koszt własny / cena fabrycz.		Akumulacja			Wskaźnik rentowności						
	I gat	II gat	I gat	II gat						8:4 I gat	8:5 II gat	Średni zysk 7—3	Średni podat. obrot	13+14	brutto	netto	przerobu	$\frac{Cf}{(M+\Delta Kw)+Kp}-1$	$\frac{Cf-(M+\Delta Kw)}{Kp}-1$	$\frac{Cf}{M+(Kp+\Delta Kw)}-1$	$\frac{Cf-M}{Kp+\Delta Kw}-1$
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22
A	330,24	280,36	256,—	217,50	325,85	252,60	262,25	42,57	219,68	1,02	1,20	—9,65	73,25	63,60	0,24	—0,05	—0,29	—0,05	—0,25	—0,05	—0,86
B	292,40	249,40	261,50	222,50	290,32	259,62	234,80	36,42	198,35	0,85	1,05	24,82	30,70	55,52	0,23	0,09	0,62	0,09	0,60	0,09	0,75
C	344,—	223,60	353,—	300,—	333,62	348,43	293,51	48,51	245,01	0,83	0,97	54,92	—14,81	40,92	0,31	0,18	1,12	0,18	1,16	1,18	1,42
D	240,80	204,68	207,—	176,—	237,86	204,48	189,44	36,21	153,53	0,91	1,07	15,04	83,38	48,42	0,25	0,08	0,41	0,08	0,41	0,08	0,52

Źródło: 1) Dane z Lubelskich Zakładów Przemysłu Skórzanego im. M. Buczka w Lublinie za III kwartał 1967 r., uzyskane w październiku 1967 r.
2) Wyliczenia własne w oparciu o uzyskane materiały.

Papier druk. sat. III kl. 80 g	Format 70 × 100	Druku str. 24+1 zał.
Annales UMCS Lublin 1969	Lub. Zakł. Graf. Lublin, Unicka 4	Zam. 2813. 7.VIII.69
700+50 egz. Z-3	Manuskrypt otrzymano 7.VIII.69	Data ukończenia 15.III.70